GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33837C
Inscrit le 2 janvier 2014

<u>Audience publique du 13 mai 2014</u>

Appel formé par
Monsieur ... ..., ...,
contre un jugement du tribunal administratif du 20 novembre 2013 (n° 30473 du rôle) ayant statué sur son recours contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'établissement en commun de revenus

Vu la requête d'appel inscrite sous le numéro 33837C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 2 janvier 2014 par Maître Rhett SINNER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., demeurant à L-…, dirigée contre un jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 20 novembre 2013 (n° 30473 du rôle) ayant déclaré non fondé son recours porté contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 février 2012 (n° C15614 du rôle) portant rejet d'une réclamation introduite le 21 décembre 2009 au nom de la « ... », avec siège à …, contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2005, émis le 25 novembre 2009 par le bureau d'imposition ... ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 29 janvier 2014 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 24 février 2014 par Maître Rhett SINNER au nom de Monsieur ... ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Rhett SINNER et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 avril 2014.

La copropriété ... ... et ..., ci-après dénommée « *la copropriété* », déposa la déclaration pour l'établissement en commun des revenus de l'année 2005 en date du 27 février 2009.

Par courrier du 23 octobre 2009, le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après *« le bureau d'imposition »,*

informa la copropriété qu'il envisageait de s'écarter sur un point de la déclaration fiscale précitée en ce que la plus-value dégagée par la vente d'un immeuble sis à ... en 2005 serait à qualifier de bénéfice commercial au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après *« LIR »,* et invita le contribuable à lui faire parvenir ses objections pour le 13 novembre 2009 au plus tard.

Par courrier du 10 novembre 2009, la copropriété fit parvenir au bureau d'imposition ses observations.

En date du 25 novembre 2009, le bureau d'imposition émit à l'égard de la copropriété le bulletin d'établissement en commun des revenus de l'année 2005.

La copropriété introduisit le 21 décembre 2009 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après *« le directeur »,* contre le bulletin d'imposition.

Par décision ministérielle du 7 février 2012, le directeur rejeta la réclamation présentée comme n'étant pas fondée en les termes suivants :

« […] *Nach Einsicht der am 21. Dezember 2009 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher die Herren ... ... und ... ... den Feststellungsbescheid von Einkünften aus gemeinsamen Unternehmen und Gemeinschaften des Jahres 2005 der „ ... , mit Sitz in ..., ergangen am 25. November 2009, anfechten ;*

Nach Einsicht der Steuerakte ;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO) ;

Nach Einsicht des § 239 AO ;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass die Reklamantin sich beschwert fühlt, weil das Steueramt ihre Tätigkeit als Gewerbebetrieb bezeichnet hat ;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge der Rechtsmittelführer gebunden sind ;

In Erwägung, dass der strittige Gewinn gemeinsam in einer gesonderten Feststellung in Anwendung von § 215, Absatz 2 AO vom zuständigen Steueramt aufgestellt wurde ;

dass das Steueramt mit dieser Feststellung auch, auf Grund von § 216, Absatz 1 Ziffer 1 AO, über die Art des Gegenstandes, im vorliegenden Fall eines gewerblichen Betriebs, entschieden hat ;

In Erwägung, dass die Reklamantin sich über die Einordnung der Einkünfte als Gewinn aus Gewerbebetrieb beschwert fühlt ;

In Erwägung, dass laut § 11 bis des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) die Reklamantin so zu behandeln ist, als ob sie keine von ihren Gesellschaftern verschiedene Rechtspersönlichkeit hätte ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführerin eine Immobilie die sie am 24. Februar 2005 gekauft hat, am 12. Juli 2005 wieder veräussert hat ;

In Erwägung, dass diese Immobilie im notariellen Verkaufsakt folgendermassen beschrieben wird: „une maison d'habitation détruite par un incendie, sise à ..., inscrite au cadastre de la commune de ..., section A de ..., sous le numéro cadastral ..., au lieu dit „ ..., comme place, avec une contenance de 00,28 are" ;

In Erwägung zudem, dass die Immobilie mit dem Willen erstanden worden war, wieder verkauft zu werden und demnach von Anfang an als Handelsware angesehen wurde ;

In Erwägung, dass die Gemeinschaft sich folgendermassen zusammensetzt: „... S.A." mit 2/4 und den Herren ... ... und ... ... mit jeweils 1/4 der Beteiligung ;

In Erwägung, dass nach den Bestimmungen von Artikel 162, Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) die Einkünfte aus sämtlichen Tätigkeiten der Organismen mit kollektivem Charakter, die in Artikel 159 Absatz 1 Buchstabe A Ziffern 1 und 2 L.I.R. aufgeführt sind, stets als Gewinn aus Gewerbebetrieb gelten ;

In Erwägung, dass somit zu klären bleibt, inwieweit die Einkünfte der beiden anderen beteiligten natürlichen Personen als Gewinn aus Gewerbebetrieb einzustufen sind ;

In Erwägung, dass es im allgemeinen bei der Einschätzung einer Miteigentümergemeinschaft nicht genügt, nur eine Operation zu betrachten, um Rückschlüsse zu ziehen, ob hier privates Eigentum verwaltet oder ob ein gewerblicher Handel betrieben wird ; dass vielmehr bei jedem einzelnen Miteigentümer zu prüfen ist, inwieweit eine private oder geschäftliche Initiative vorliegt ;

Dass zum Beispiel ein Miteigentümer lediglich an dem Verkauf einer Immobilie beteiligt sein kann, während ein anderer geschäftsmäßig Immobilien kauft und verkauft ;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 14 Ziffer 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) jede selbständige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen und nachhaltig ausgeübt wird und die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn diese Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist, als Gewerbebetrieb gilt ;

In Erwägung, dass es im vorliegenden Fall unstrittig ist, dass es sich weder um die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch um die eines freien Berufes handelt ;

In Erwägung, dass es also in diesem Fall, bei der Beurteilung der Einkunftsart, darauf ankommt, dass die vier in Artikel 14, Ziffer 1 LIR aufgeführten positiven Merkmale gleichzeitig erfüllt sind ;

In Erwägung, dass bezüglich des Kriteriums der Selbständigkeit kein Zweifel daran besteht, dass An- und Verkauf der Immobilien auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung der Rechtsmittelführer stattgefunden haben und nicht aus einem etwaigen Dienstverhältnis resultieren ;

Dass die Aktivitäten der Miteigentümer ebenso auf der Absicht beruhen, einen Gewinn zu erzielen ;

Dass auch dann von einer gewerblichen Tätigkeit ausgegangen werden kann, wenn eine private Vermögensverwaltung in der Form Gestalt annimmt, dass sie in den Augen von Dritten den Charakter eines Gewerbebetriebs aufweist (doc. parl. 571[4] , Seite 19) ;

Dass also zur Abgrenzung zwischen gewerblicher Tätigkeit und privater Vermögensverwaltung das wirtschaftliche Verhalten des Steuerpflichtigen eine entscheidende Rolle spielt, da das Kriterium der Nachhaltigkeit bei einem umfangreichen Vermögen zwangsläufig gegeben ist und von daher nur von relativer Bedeutung ist ;

In Erwägung, dass das Kriterium der Nachhaltigkeit auch nicht unbedingt erfordert, dass sich eine Tätigkeit häufig oder ununterbrochen wiederholt, sondern dass es genügt, dass der Wille besteht, die Handlung zu wiederholen, wenn sich die Gelegenheit dazu ergibt und dadurch eine Einnahmequelle auf der Basis von wiederkehrenden Handlungen entsteht (doc. parl. 571[4] Seite *18), und der regelmäßige Ankauf von Bauland mit der Absicht dieses gewinnbringend weiterzuverkaufen als solche anzusehen ist ;*

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer ... und ... angeben, sie hätten folgende Immobilien erstanden:

24.03.2005 Acker und Wald in ..., ... und ..., 926,10 Ar,
16.10.2005 Wiese, Wald in…, 11,70 Ar,
09.02.2007 Garten, ..., 1,08 Ar, 30.10.2007 Acker, Wald, ..., 20,09 Ar,
06.12.2007 Acker, ..., 104,60 Ar,
24.10.2008 Obstgarten, ..., 19,90 Ar,

In Erwägung, dass die verschiedenen notariellen Immobilienkaufakte eine Wiederverkaufsabsichtserklärung enthalten ; dass die Immobilien mithin gekauft wurden, um damit, bei sich bietender Gelegenheit, Handel zu treiben ;

In Erwägung mithin, dass der Ankauf der Grundstücke nicht stattgefunden hat um aus ihnen Frucht zu ziehen, in Form von Miet- oder Pachteinnahmen währenddessen die (Grund)-Substanz erhalten bleibt ; dass in diesem Fall jedoch von vorneherein die Aktivitäten der Gemeinschaft nicht darauf ausgelegt waren, die einzelnen Anschaffungen im Privatvermögen zu halten aber um sie mit Gewinn zu veräußern ;

In Erwägung zudem, dass die Rechtsmittelführer neben diesem gemeinsamen Unternehmen auch auf eigene Rechnung (siehe dazu Entscheidung C…) und auch noch in verschiedenen anderen Miteigentumsunternehmungen andere Immobilien zum Wiederverkauf erstanden haben; dass nachstehende Auflistung einen Auszug von verschiedenen Miteigentumsunternehmungen aufzeigt, ohne jedoch vollständig zu sein ;

IMMEUBLE NON BATI / INDIVISION: SOC ... IMMOBILIER SARL CO PARTS: 1/6 REP: ME
AGRICOLE INDIVISION: ... ... ET CONS.PARTS: 1/3 REP: 2002 BI: ET AGRICOLE INDIVISION: ... ... ET ... PARTS: 1/2 REP: 2004 BI: EN
IMMEUBLE NON BATI INDIVISION: ... ... & CONSORTS PARTS: 1/2 REP: 2004
AGRICOLE INDIVISION: ... ... & .... PARTS: 1/2 REP: 2002 BI: CA

AGRICOLE INDIVISION: ...-... ... & CONS. PARTS: 1/2 REP: 2002 BI: L7
AGRICOLE INDIVISION: ... ... ET CONS PARTS: 1/3 REP: 2006 BI: WI IMMEUBLE NON BATI INDIVISION: ... S.A. ET ... PARTS: 1/2 REP: 2011 BI: ET

Dass die vorstehende Auflistung deutlich macht, dass die Reklamanten Immobilien im „Sinne des Weiterverkaufs", wie in den verschiedenen notariellen Verkaufsakten vermerkt, gekauft haben, nicht nur in dieser Gemeinschaft, sondern gleichfalls in anderen Miteigentümergemeinschaften mit wechselnden Partnern oder in eigenem Namen ;

In Erwägung, dass Herr ... ... zum jetzigen Zeitpunkt folgende Immobilien besitzt, und die mit C gekennzeichneten Grundstücke Teil einer Gemeinschaft bilden

[…]

In Erwägung, dass eine Auflistung sämtlicher Miteigentümergemeinschaften an denen die Gesellschafter beteiligt sind oder waren, keine neuen Einsichten oder Aspekte zu diesem Fall beleuchten kann ;

In Erwägung, dass auch nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Anschaffung einer Immobilie als gewerbliche Tätigkeit betrachtet werden kann, selbst wenn ursprünglich eine Vermietung oder Verpachtung vorgesehen war wenn deren Verkauf unter Bedingungen vonstatten geht, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige in Wirklichkeit Handel damit getrieben oder dass die Grenzen einer normalen privaten Vermögensverwaltung überschritten werden ;

In Erwägung außerdem, dass der Begriff der „privaten Vermögensverwaltung" keine gesetzliche Definitionsgrundlage hat ; dass er jedoch umschrieben wird mit zwei Beispielen in Paragraph 7 (4) der Ordonanz vom 16. Dezember 1941 in Ausführung der Paragraphen 17 bis 19 des geänderten Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934: "Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird" ;

In Erwägung, allgemein, dass private Vermögensverwaltung so lange vorliegt, wie An-und Verkauf von Immobilien sich lediglich als einfacher Zusatz zu der Ertragsnutzung des privaten Immobilienvermögens ergibt, der jedoch in seiner Substanz erhalten bleibt; dass die Grenzen dieser privaten Vermögensverwaltung jedoch überschritten werden, wenn ein Steuerpflichtiger das Immobilienvermögen dermaßen ausbeutet indem er große Teile davon umschichtet, zum Beispiel dadurch dass er Immobilien kauft, um sie wieder zu verkaufen; dass das Verwaltungsgericht von und zu Luxemburg, in einem Urteil Nr. 27547 vom 19. Oktober 2011 unter anderem folgendes festgehalten hat : « que d'une manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que les activités de construction et de vente s'analysent en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée; qu'au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion du patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert (« Umschichtung ») d'éléments substantiels de sa fortune tel que l'acquisition d'immeubles destinés à la vente » ;

In Erwägung, dass der Gesetzgeber sich nicht über den Begriff „normale private Vermögensverwaltung" geäußert hat; dass mithin diese Beurteilung im einzelnen Fall nach den Besonderheiten der jeweiligen Steuerpflichtigen zu treffen bleibt ;

In Erwägung, dass in diesem Fall die Handlungen der Miteigentümer sowohl innerhalb wie außerhalb der Gemeinschaft zeigen, dass die Grenzen einer normalen privaten Vermögensverwaltung überschritten wurden indem die verschiedenen Gesellschafter die eingekauften Immobilien nicht als Vermögensanlage betrachteten um ihnen einen Ertrag in Form von Verpachtung oder Vermietung zu erhalten, aber von vorneherein beabsichtigten, die Immobilien mit Gewinn zu verkaufen ;

In Erwägung, dass sich aus all diesem ergibt, dass der Verkauf von Immobilien im Streitfall als gewerbliche Handlung anzusehen ist ;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde ;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET

die Anfechtung ist zulässig,

sie wird als unbegründet zurückgewiesen. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 avril 2012 (n° 30473 du rôle), Monsieur ... fit introduire un recours en réformation contre la décision directoriale précitée du 7 février 2012.

Par jugement du 20 novembre 2013, le tribunal déclara ce recours recevable mais non fondé et en débouta le demandeur avec charge des frais.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 2 janvier 2014, Monsieur ... a fait régulièrement entreprendre le jugement précité du 20 novembre 2013 dont il sollicite la réformation dans le sens de voir réformer la décision directoriale critiquée du 7 février 2012 et de voir dire que, comme par le passé, la copropriété était à imposer sur base de l'article 99 LIR.

A l'appui de sa requête d'appel, l'appelant expose en fait qu'en date du 24 février 2005 il a acheté, ensemble avec Monsieur ... ..., une maison d'habitation détruite par un incendie, sise à ..., ..., et que suivant acte notarié du 12 juillet 2005 cet immeuble a de nouveau été revendu.

Aux yeux de Monsieur ..., cette opération s'inscrit dans le cadre de la gestion du patrimoine privé de l'intéressé et ne relève pas d'une activité commerciale dans son chef.

Il énonce s'être installé au Grand-Duché de Luxembourg au début des années 1980 et avoir commencé à investir une partie de ses avoirs dans des immeubles, à savoir des terrains agricoles, viticoles et sylvicoles, ainsi que des immeubles construits en vue de leur mise en valeur et de leur mise en location, le premier desdits immeubles ayant été acquis par lui en 1986.

Il relève que depuis, les bénéfices générés par ces immeubles auraient été imposés dans son chef sur base de l'article 99 LIR non pas comme bénéfices commerciaux, mais comme revenus relevant de la gestion de son patrimoine privé.

Ce ne serait que pour l'année 2005 que l'administration fiscale aurait requalifié certaines de ces activités immobilières en activités d'une entreprise commerciale, deux litiges afférents étant parallèlement toisés par la Cour concernant l'impôt sur le revenu dû par les époux ...-... pour les années d'imposition 2005 et 2006.

Monsieur ... concède avoir procédé à la vente de plusieurs immeubles durant l'année 2005. Cependant, au titre de la copropriété, un seul immeuble serait concerné. Celui-ci avait été détruit par le feu avant qu'il ne fût mis une première fois en vente et l'intention des acquéreurs aurait été de procéder à une reconstruction de l'immeuble en vue d'une mise en location future.

Une entreprise de construction se serait cependant intéressée au même immeuble et il n'aurait pas été possible à la copropriété de s'accorder avec celle-ci dans le contexte de la reconstruction de l'immeuble en question. Ce serait pour cette raison que l'immeuble aurait été vendu l'année même de son acquisition.

Concernant l'insertion d'une clause de revente dans l'acte d'acquisition de l'immeuble, Monsieur ... explique que cette clause n'aurait pas relevé de sa seule volonté, mais également de celle de ses co-acheteurs. Il explique plus loin qu'à la base des ventes d'immeubles effectuées par lui en 2005 se trouverait la réflexion de sa part que pour les immeubles vendus il aurait existé une incompatibilité avec le but recherché lors de leur acquisition, à savoir celui de les mettre en valeur à travers une mise en location. Selon Monsieur ..., l'immeuble litigieux à ... n'aurait pas été acquis en vue de sa revente, mais bien en vue d'une remise en état afin de le mettre en location par la suite. Cette option s'étant cependant avérée non praticable, l'immeuble aurait été vendu afin de simplifier la gestion du patrimoine privé des intéressés et d'augmenter ainsi, du moins pour Monsieur ..., ses revenus nets de location, l'immeuble vendu n'ayant pas satisfait à sa destination initialement prévue.

Monsieur ... explique ne jamais avoir eu l'intention de procéder à un négoce déguisé d'immeubles, étant donné que les ventes opérées seraient à considérer comme actes isolés, intervenus dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du propriétaire qui n'aurait jamais eu l'intention de répéter de telles ventes d'immeubles. Monsieur ... affirme encore que les ventes en question n'avaient pas été faites pour avoir une source de revenu, mais parce que les sources de revenu pour les immeubles en question, soit les revenus de location, n'auraient pas pu être réalisées.

Il n'y aurait dès lors pas de caractère de permanence dans l'activité de ventes d'immeubles de Monsieur ....

Concernant le nombre des ventes d'immeubles comparé au patrimoine détenu par Monsieur ..., celui-ci indique que ces ventes n'auraient pas dépassé les 4% du nombre d'immeubles par lui détenus. Si des immeubles avaient été vendus rapidement après leur acquisition, cela tiendrait au fait que dès que Monsieur ... aurait compris que son espérance de toucher un revenu locatif ne se vérifierait pas, il aurait décidé de les remettre sur le marché.

Dans ce contexte, le délai de dix ans de détention mis en avant par l'administration fiscale luxembourgeoise, d'un côté, ne reposerait sur aucun texte légal et, d'un autre côté, dépasserait les exigences du *Bundesfinanzhof* tablant sur un délai de cinq ans en la matière.

Monsieur ... critique le premier jugement qui mettrait l'accent sur une volonté de sa part de valoriser rapidement son patrimoine moyennant des remises en vente lucratives plutôt que de s'intéresser à la recherche d'une conservation et d'une jouissance à long terme des propriétés immobilières acquises, notamment par leur mise en location. Le nombre d'immeubles vendus par lui en 2005 ne serait pas à regarder suivant le chiffre absolu, mais sur prise en considération du nombre important d'immeubles appartenant à l'intéressé.

Monsieur ... indique encore que même à l'heure actuelle, plusieurs bureaux d'imposition, énumérés par lui au nombre de 7, continueraient d'imposer les copropriétés respectives dans lesquelles il détient une participation sur base de l'article 99 LIR. La même chose devrait valoir pour le cas d'espèce.

L'Etat conclut à la confirmation du jugement dont appel sur base des développements y contenus. Il précise qu'en fait Monsieur ... a réalisé durant la seule année 2005 neuf opérations de vente portant sur divers immeubles bâtis et non bâtis, dont six avaient été acquis moins de cinq ans avant leur revente. L'Etat signale que durant l'année 2006, Monsieur ... réalisait même douze opérations de vente, dont six objets de vente avaient été acquis moins de cinq ans avant leur revente.

L'Etat estime que les explications données par l'appelant pour justifier ces reventes dans le contexte de la gestion de son patrimoine reposeraient sur de simples affirmations et ne se trouveraient dès lors pas vérifiées en cause.

Par ailleurs, au titre des indices, l'Etat signale l'affirmation de la copropriété dans sa réclamation du 21 décembre 2009 indiquant que les recettes des ventes d'immeubles auraient à nouveau été réinvesties dans d'autres immeubles et voit cette affirmation comme confirmation de l'intention des intéressés de répéter l'activité de négoce commercial si l'occasion se présente en vue de réaliser un bénéfice.

En tant qu'autre indice, l'Etat signale que dans certains actes de vente, Monsieur ... aurait expressément reconnu agir en qualité de *« commerçant/Kaufmann »* ou encore de *« gérant/Geschäftsführer »*.

Enfin, l'Etat renvoie aux clauses explicites de revente contenues dans bon nombre d'actes de ventes en tant qu'indices supplémentaires justifiant la qualification opérée de certains revenus de ventes d'immeubles en tant que bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR, les quatre critères communément requis et repris par les premiers juges s'étant trouvés vérifiés selon la partie étatique.

Au niveau du cadrage du présent litige, il convient de préciser qu'en vertu des dispositions du paragraphe 11 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, appelée *« Steueranpassungs-Gesetz »,* en abrégé *« StAnpG »,* la copropriété ne revêt pas une personnalité juridique distincte de ses associés ... ... et ... ... y détenant chacun une participation d'un quart, ni de l'associée *« ... S.A. »* y détenant l'autre moitié.

Pour toiser la question pertinente de savoir si le bénéfice dégagé au niveau de la seule vente opérée en 2005 par la copropriété portant sur l'immeuble à ... acquis le 24 février 2005 et réalisé le 12 juillet 2005 est à considérer comme revenu dans le cadre de la gestion du patrimoine privé au sens de l'article 99 LIR ou en tant que bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR, il y a lieu, sur réclamation de l'associé ... ..., de tenir compte dans l'analyse non seulement de cette seule réalisation, mais encore de la situation de l'associé en question pour la même activité réalisée parallèlement en nom personnel ou ensemble avec son conjoint, avec lequel il est imposé collectivement ou encore dans le contexte d'autres copropriétés durant la même année 2005.

Dès lors, l'analyse faite de la situation de Monsieur ... ... dans le contexte de son appel (n° 33835C du rôle) et de celui de son épouse dirigé contre le jugement du tribunal du 20 novembre 2013 (n° 30474 du rôle) s'intègre complètement dans le cadre du présent appel et est reprise ci-après pour une compréhension autonome des tenants et aboutissants du présent appel introduit par Monsieur ... ... en tant qu'associé de la copropriété.

Ces précisions données, il y a lieu de retenir d'abord que les premiers juges ont correctement cadré le point juridique litigieux à partir des dispositions de l'article 14, alinéa 1er LIR, suivant lequel est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, et qui définit plus particulièrement l'entreprise commerciale comme étant « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale* ».

Ils ont dégagé de manière correcte de cette disposition qu'une activité consistant en des transactions immobilières ne peut être qualifiée d'entreprise commerciale dépassant le cadre de la simple gestion de la fortune privée que si, d'un côté, d'une manière négative, l'activité n'est constitutive ni d'une exploitation agricole ou forestière, ni de l'exercice d'une profession libérale et, que, d'un autre côté, celle-ci répond à quatre signes caractéristiques, à savoir 1) l'indépendance, 2) le but de lucre, 3) le caractère de permanence, et 4) la participation à la vie économique générale, étant entendu que ces critères doivent se trouver simultanément réunis.

En l'occurrence, d'après l'argumentaire des époux ...-..., les deux critères négatifs ne font pas de difficulté concrète en instance d'appel en ce qu'il n'y est pas affirmé que l'activité de l'appelant relève d'une exploitation agricole ou forestière ni qu'elle soit exercée en tant que profession libérale.

La question pertinente est celle de savoir si pour l'année d'imposition 2005 l'activité de l'appelant était toujours à qualifier, comme pour les années précédentes, de simple administration de son patrimoine privé ou, si, par contre, elle devait, compte tenu des opérations concrètement menées, être qualifiée d'activité commerciale.

C'est encore à bon escient que les premiers juges ont relevé que la notion de gestion du patrimoine privé *(« Vermögensverwaltung »)* ne fait pas l'objet d'une définition légale, sauf à renvoyer ponctuellement aux deux exemples énoncés au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 qui prévoit que : « *Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen*

verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird ». C'est encore à bon droit que le tribunal a retenu que le concept de gestion d'un patrimoine privé ne se limite cependant pas aux exemples de jouissance ci-avant énoncés.

De manière générale, c'est dès lors à partir d'une distinction entre l'essentiel et l'accessoire que le concept de gestion d'un patrimoine privé est à cadrer dans chaque cas d'espèce suivant les éléments caractéristiques qui le sous-tendent, en ce que, toujours de manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que l'essentiel de la substance est conservé dans le sens d'une jouissance des fruits d'un patrimoine privé et que dès lors les éléments réalisés au cours d'une année d'imposition, plus particulièrement par la vente, revêtent un élément accessoire.

Vu la multiplicité des cas de figure pouvant se présenter, une analyse valable ne saurait se limiter à appliquer de manière purement schématique des critères tenant à un espace de temps prédéfini, tel que le délai de cinq ans normalement retenu par les juridictions allemandes, ni par rapport à un nombre de réalisations par année prédéfini comme étant limitatif, telle la *« Drei-Objekt-Grenze »* invoquée par le délégué du gouvernement à partir de la jurisprudence du *Bundesfinanzhof*, laquelle implique qu'une activité commerciale est à entrevoir lorsque dans un laps de temps prédéterminé, en règle générale de cinq ans à mesurer entre l'acquisition et la réalisation, au moins quatre objets ont été réalisés.

De même, le nombre des objets réalisés est à différencier à de multiples égards. D'un côté, il y a lieu de tenir compte de l'ensemble du patrimoine détenu par le contribuable concerné et de l'importance relative des objets réalisés dans ce contexte. D'un autre côté, compte tenu des parcellaires existants à beaucoup d'endroits dans le sens que les fonds se trouvent subdivisés en des parcelles cadastrales relativement exiguës, compte tenu de nombreuses subdivisions ayant eu lieu dans le temps, notamment en raison de partages, le nombre de réalisations à prendre en considération comme limite de qualification ne saurait équivaloir nécessairement au nombre de parcelles cadastrales réalisées.

Dans le cadre de l'administration d'un patrimoine privé, il doit dès lors être permis de réaliser certains éléments, notamment parce qu'ils ne font plus partie de l'orientation essentielle de la gestion en termes de fructification du patrimoine, du moment que cette réalisation revêt toujours un élément accessoire par rapport à la substance du patrimoine conservée et qu'elle est opérée de manière retraçable par rapport au but essentiel poursuivi. Ainsi, l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations multiples, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles pour autant que celles-ci soient comprises notamment dans le but de la simplification de la gestion du patrimoine privé ou de l'augmentation de revenus nets de location.

Outre la considération de la balance principal/accessoire ci-avant dégagée, des indices en direction de l'activité commerciale prévue par l'article 14 LIR sont susceptibles d'être constitués par un nombre élevé d'opérations de ventes durant un exercice d'imposition, la stipulation d'une clause explicite de revente dans les actes notariés d'acquisition appelée précisément à opérer si la revente a lieu dans un délai jusqu'à quatre ans à partir de l'acquisition, de même que la prise dans des papiers officiels, tels les actes de vente, de la qualité de commerçant et l'acquisition d'immeubles en indivision ensemble avec des professionnels du marché. A ce niveau, le caractère pertinent de ces indices dépend entre autres de la retraçabilité des réalisations effectuées par rapport au but de la gestion du patrimoine du contribuable.

En fait, il est constant en cause que les époux ...-... considérés globalement, c'est-à-dire y compris le cas où l'un d'entre eux figure comme vendeur, seul ou ensemble avec des co-vendeurs autres que son conjoint, ont procédé au cours de l'année d'imposition 2005 à neuf opérations de vente portant sur des immeubles bâtis et non bâtis, dont six objets de vente avaient été acquis moins de cinq ans avant leur revente.

Si, au regard de la détermination de la ligne de séparation entre l'activité commerciale prévue par l'article 14 LIR et l'administration du patrimoine privé dans le contexte de l'article 99 LIR, il y a lieu de différencier au niveau de ces neuf opérations, il convient de noter à titre préalable que pour des raisons structurelles une première différenciation a d'ores et déjà dû être opérée par le directeur. En effet, tel que le relève à bon escient le délégué du gouvernement, sur les neuf opérations en question, cinq d'entre elles concernaient des immeubles détenus en indivision sinon en copropriété, dans lesquels Monsieur ... détenait uniquement une participation. Or, pour les immeubles en question, il existait dès avant des bulletins d'établissement séparés et en commun coulés en force de chose décidée et qui tous, sauf celui émanant du bureau d'imposition ... et faisant l'objet du présent appel, suivant l'analyse faite par les bureaux d'imposition, ont qualifié les revenus afférents comme relevant de l'administration d'un patrimoine privé rentrant dans les prévisions de l'article 99 LIR.

Même si pour les ventes d'immeubles toisées par les quatre bulletins d'établissement séparés et en commun définitifs émanant des bureaux d'imposition autres que celui de ..., la qualification des revenus fut dès lors prédésignée, il n'en reste pas moins que dans l'évaluation de la question de savoir si globalement, pour l'année d'imposition 2005 concernée, l'activité de vente d'immeubles des époux ...-... était à considérer comme rentrant dans l'administration du patrimoine privé ou comme équivalant à une activité commerciale, il faut, dans cette démarche de qualification, au niveau de leurs bulletins personnels, et, plus loin, du bulletin d'établissement séparé et en commun à la base du présent litige, tenir compte de l'ensemble des réalisations immobilières effectuées durant l'année d'imposition donnée par les contribuables concernés ou par l'un d'eux.

Il s'y ajoute que parmi les quatre réalisations restantes, à savoir celle d'un chalet avec jardin à ..., celle de trois parcelles forestières à ..., celle d'un immeuble d'habitation à ... et celle d'un labour à ..., les deux ventes portant sur les deux immeubles plus consistants en valeur, à savoir le chalet à ... et l'immeuble d'habitation à ..., s'expliquent *a priori* et de manière isolée, du moins d'une certaine manière, à partir des précisions fournies par les époux ...-....

Ainsi, il est retraçable pour le chalet à ... que les difficultés documentées avec les locataires, dont la majorité n'a pas payé le loyer convenu, pouvaient être une raison valable de se défaire de l'immeuble en question, de même que l'état de construction fort vétuste de l'immeuble d'... est, dans une certaine mesure, de nature à expliquer l'abandon du projet. Il est vrai que pour les trois parcelles forestières de ... et le labour de ..., dès l'ingrès, une volonté de fructification à moyen sinon long terme n'a pas pu être réellement retracée sur base des éléments du dossier.

Toutefois, compte tenu du grand nombre d'immeubles détenus par les époux ...-..., la vente des quatre séries d'immeubles précités à ..., ..., ... et ... durant l'exercice 2005 n'aurait pas fait difficulté et ces réalisations auraient pu être analysées comme s'étant inscrites dans l'administration du patrimoine privé des époux ...-..., même si en principe la gestion de la

parcelle forestière et agricole doit s'envisager à moyen sinon long terme et que vu la très faible valeur d'acquisition respectivement des immeubles de ... et de ..., il ne soit pas indiscutable si la fructification en termes de mise en location prévalait dès le début par rapport à une réalisation assez rapide avec bénéfice consistant.

Même si pour les quatre ventes d'immeubles toisées par bulletins d'établissement séparé et en commun, émis par des bureaux autres que celui de ..., les qualifications respectives opérées par les bureaux individuellement compétents se trouvent acquises comme telles, il n'en reste pas moins que dans l'évaluation globale de la question posée à la Cour, plusieurs facteurs font pencher la balance vers l'activité commerciale.

Ainsi, dans plusieurs actes de vente, tels qu'énumérés plus précisément par le directeur dans sa décision précitée, Monsieur ... a pris expressément la qualité de commerçant. De même, la clause de revente a été stipulée par endroits et pour au moins deux des quatre indivisions en question, Monsieur ... s'est associé à un professionnel de l'immobilier.

Dès lors, une fois qu'on ajoute dans l'analyse les quatre ventes opérées par rapport à des immeubles tenus en indivision sinon en copropriété, du moins dans la moitié des cas avec des professionnels de l'immobilier, la balance tend, globalement considérée, vers l'activité commerciale prévue par l'article 14 LIR.

Cette conclusion se confirme par l'analyse relative au bulletin d'établissement séparé et en commun de revenus de l'année 2005. Il est constant que Monsieur ... ..., à raison d'un quart, était copropriétaire, à côté de Monsieur . ... et d'une société ... S.A., d'un immeuble sis à ..., 2, ..., acquis en date du 24 février 2005 pour être vendu le 12 juillet de la même année. A la base, il s'agissait d'une maison d'habitation détruite par un incendie. Non seulement celle-ci a été acquise suivant stipulation d'une clause de revente mais encore, sur le constat ainsi avancé d'une impossibilité de rénovation, les associés auraient pris la décision de la vendre à nouveau, l'année même. Vu surtout la stipulation d'une clause de revente, cette itérative acquisition « en consortium » suivie d'une revente rapide fait apparaître une prépondérance de la réalisation d'un bénéfice à court terme – tel qu'il a été de fait réalisé – par rapport à une fructification du bien à moyen sinon long terme.

Dès lors sur base de l'ensemble des développements qui précèdent, à la fois le directeur et le tribunal sont à confirmer dans le résultat de leurs analyses respectives ayant abouti à faire pencher la balance vers la qualification d'activité commerciale également pour l'opération encore utilement concernée de manière directe par le bulletin d'établissement pour l'année 2005 à la base du présent litige.

L'appel est dès lors à déclarer non fondé et le jugement entrepris à confirmer.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

déclare l'appel recevable ;

au fond, le dit non justifié ;

partant, en déboute l'appelant ;

confirme le jugement entrepris ;

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier de la Cour administrative